Corrigé de l'étude de cas de fiscalité approfondie n° 2

Proposée par Monsieur Slim Besbes

I- Détermination de l'IS dû par la société «Perspectives» :

- L'IS dû au titre de l'année 1999 :

1) La provision pour dépréciation des actions cotées en bourse : La dépréciation des actions cotées en bourse peut être constituée par voie de provisions lorsqu'à la clôture de l'exercice, leur cours moyen journalier de la bourse du dernier mois dudit exercice est inférieur à leur coût d'acquisition ou de souscription.

Bénéfice fiscal avant imputation des provisions :

300.000 + (25.000 + 200.000) = 525.000D

Cours moyen journalier du mois de décembre :

(12 + 12 +14 + 13 + 11 + 10) / 6 = 12 D

Provision pour dépréciation des titres cotés : (15 -12) x 5000 = 15.000 D

Plafond déductible : 525.000 D x 30% = 157.500 D

A réintégrer : 25.000 D - 15.000 D = 10.000 D

2) La provision pour dépréciation des stocks :

Provision constituée au titre des stocks de PC : 200.000 D.

Plafonds déductibles :

1er plafond : nombre de PC : 200.000 / (1.500 - 500) = 200 PC.

50% x (1.500 x 200) = 150.000 D < 200.000 D.

2ème plafond : 30% x (525.000 - 15.000) = 153.000 D > 150.000 D

Provision à réintégrer : 200.000 - 150.000 = 50.000 D.

3) Compte courant associé :

Intérêt perçu : 15.000 x 15% x 10/12 = 1.875 D.

Plafond déductible : 15.000 x 12% x 10/12 = 1.500 D.

A réintégrer : 1.875 - 1.500 = 375 D.

4) Plus-value de cession des titres cotés :

La plus-value est exonérée à concurrence de la valeur réévaluée, elle est imposable pour le surplus.

Condition de l'exonération : Affectation à un compte de réserve spéciale ou incorporation au capital sous rubrique distincte.

Plus-value de réévaluation exonérée : (500 x 40) - (500 x 30) = 5.000 D.

Plus-value de cession imposable : (500 x 45) - (500 x 40) = 2.500 D.

A déduire : 7.500 - 2.500 = 5.000 D

Bénéfice fiscal corrigé :

300.000 + 10.000 + 50.000 + 375 - 5.000 = 355.375 D

Réinvestissement physique :

Les sociétés opérant dans le secteur du montage des équipements informatiques et des services informatiques, dans le cadre du code d'incitation aux investissements, qui réinvestissent tout ou partie de leurs bénéfices au sein de la société bénéficient, conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 7 du même code, de la déduction des bénéfices réinvestis dans la limite de 35% du bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés, sous réserve de payer le minimum d'impôt fixé à 20% du bénéfice imposable.

Le bénéfice réinvesti : 150.000 D.

Limite du dégrèvement : 355.375 x 35% = 124.381,250 D < 150.000 D.

Bénéfice après dégrèvement : 355.375 - 124.381,250 = 230.993,750 D.

Arrondissement : 230.993 D.

IS : 230.993 D x 35% = 80.847,550 D.

Minimum d'IS : 355.375 x 20% = 71.075,000 D.

IS dû : 80.847,550 D.

- L'IS dû au titre de l'année 2000 :

Bénéfice fiscal : 550.000 D.

Réinvestissement physique : il s'agit d'investissements réalisés dans le cadre des entreprises exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et des services informatiques. Il est donc plus favorable à la société d'opter au titre de ce projet d'investissement aux avantages de droit commun prévus par les articles 43 et 44 de la loi de finances pour l'année 2000, dont le régime est entré en vigueur à partir du 1er janvier 2000. (la limite de la déduction est relevée à 50% sans minimum d'impôt).

La déduction des bénéfices réinvestis au sein même de la société est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- l'inscription des bénéfices réinvestis dans un «compte spécial d'investissement» au passif du bilan et l'incorporation de leur montant dans le capital de la société avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive ;
- la production du programme d'investissement à réaliser à l'appui de la déclaration de l'IS ;
- la non cession des éléments de l'actif acquis dans le cadre de l'investissement pendant une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production ;
- la non réduction du capital durant les cinq années qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenue l'incorporation au capital des bénéfices réinvestis sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.

Limite de la déduction des bénéfices réinvestis au sein même de la société :

550.000 D x 50% = 275.000 < 1.500.000 D

Déduction : 275.000 D

Bénéfice après dégrèvement : 550.000 D - 275.000 D = 275.000 D

IS dû : 275.000 D x 35% = 96.250 D

Remarque :

- La condition du minimum de fonds propres n'est pas exigée étant donné que l'investissement est effectué dans le cadre du droit commun et non pas dans le cadre du code d'incitation aux investissements.
- Le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 n'est pas exigible.

II- Stratégie fiscale proposée afin d'atteindre les objectifs fixés par le PDG :

Il s'agit de tirer profit des nouvelles mesures fiscales de faveur prévues par les articles 1 et 2 de la loi n° 99-92 du 17 août 1999 qui ont prévu la réduction du taux de l'IS de 35% à 20%, notamment pour les sociétés qui sont déjà admises à la cote de la bourse (tel le cas de la société «Perspectives» et qui procèdent à une ouverture additionnelle de leur capital au public. Cette opportunité permet bien d'atteindre l'ensemble des objectifs tracés par la direction :

- Renforcer les fonds propres de la société par l'entrée de nouveaux souscripteurs ;
- Garantir une répartition des bénéfices qui ne sont plus réemployés à des fins d'autofinancement ;
- Et bénéficier d'une réduction d'impôt par l'application d'un taux réduit de 20% pour l'IS.

Toutefois, le bénéfice de ce régime est subordonné à la satisfaction de certaines conditions :

1) Taux d'ouverture minimum du capital au public : S'agissant d'une société déjà admise à la cote de la Bourse, dont le taux d'ouverture du capital au public est de 10%, elle n'accède au régime de faveur que si elle procède à une ouverture additionnelle de son capital au public à un taux au moins égal à 20% et sans que le taux d'ouverture global soit inférieur à 30%.

2) Nature des actions donnant droit à l'avantage : Seule est concernée par les mesures susvisées, l'opération d'ouverture du capital par l'introduction ou l'émission des actions ordinaires, soit les actions représentant les titres de propriété accordant généralement le droit de vote ainsi que celui de participer aux bénéfices de la société et à l'excédent de son actif sur son passif en cas de liquidation.

3) Notion de public : Le terme public désigne les actionnaires détenant individuellement au plus 0,1% du capital.

4) Délai limite pour l'ouverture du capital au public : Pour bénéficier de la réduction du taux de l'IS à 20%, la société «Perspectives» est tenue de réaliser l'opération d'ouverture additionnelle du capital au public dans un délai qui ne dépasse pas 3 ans à partir du 1er février 1999, soit au plus tard le 31 janvier 2002.

Remarques :

- La réduction du taux de l'IS à 20% couvre une période de cinq ans à compter de l'année de l'ouverture additionnelle du capital.
- L'article 3 de la loi n° 99-92 a prévu la déchéance de l'avantage en cas de radiation des actions de la bourse, que les motifs de radiation soient imputables à la société ou non imputables à celle-ci.

III- Stocks-option :

1) Conditions à remplir pour l'éligibilité au régime fiscal de faveur :

- Conditions d'éligibilité :

Pour être éligible aux avantages fiscaux prévus par les articles 45, 46 et 47 de la loi de finances pour l'année 2000, la société «Perspectives» doit obligatoirement remplir les trois conditions suivantes :

Une première condition est relative au secteur d'activité de la société : cette dernière doit porter exclusivement sur les prestations de services et d'ingénierie informatiques et de services connexes. Or la société «Perspectives» ne satisfait pas cette condition puisqu'elle agit en outre dans le domaine de montage de matériel informatique.

Une deuxième condition relative au taux de la participation du bénéficiaire de l'option qui ne doit pas excéder 10%. Or si cette condition est bien remplie aussi bien pour le chef du projet développement et le directeur commercial, elle ne l'est pas pour le PDG qui détient 11% du capital social.

Troisième condition : la société offrant l'option doit revêtir la forme d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions ou d'une société à responsabilité limitée. Cette condition est bien remplie par la société «Perspectives».

- Démarche à accomplir :

Pour pouvoir bénéficier du régime de faveur, la société «Perspectives» doit se conformer à la première et à la seconde condition :

- l'exercice exclusif de services informatiques. A cette fin, et dans une perspective d'optimisation fiscale, il est conseillé à la direction d'opter pour la scission de la société en deux structures distinctes, l'une se chargera de l'activité de développement et de maintenance de logiciels (seule éligible au régime de faveur) et l'autre se chargera du montage de matériels informatiques (non éligible au même régime). Bien entendu, les bénéficiaires de l'option doivent être affectés à la première structure.
- Taux de participation par bénéficiaire inférieure à 10% : Parallèlement à l'opération de scission, la part du PDG dans la société chargée du développement devrait être fixée à une participation inférieure ou égale à 10%.

2) Les conséquences de la levée de l'option :

a- du côté de la société «Perspective» :

Enregistrement par la société d'une moins-value : (35 - 15) x 1000 = 20.000 D

Cette moins-value est déductible du bénéfice soumis à l'IS dans les limites suivantes :

- (25% x 25) x 1000 = 6.250 D
- 5% x 600.000 = 30.000 D

Moins-value déductible : 6.250 D

Le reliquat de la moins-value enregistrée n'est pas admis en déduction.

Ainsi, le bénéfice soumis à l'IS au titre de l'exercice 2001 s'établit comme suit :

Bénéfice fiscal avant imputation de l'avantage : 600.000 D

Moins-value déductible : 6.250 D

Bénéfice fiscal après imputation de l'avantage : 593.750 D

b- du côté des bénéficiaires de l'option :

Chaque bénéficiaire de l'option va réaliser une plus-value déterminée comme suit :

- *Le PDG :* (35 -15) x 500 = 10.000 D
- *Le chef de projet développement :* (35 - 15) x 250 = 5.000 D
- *Le directeur commercial :* (35 - 15) x 250 = 5.000 D

Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur le revenu chez les bénéficiaires, il en résulte que cette plus-value n'est pas soumise à la retenue à la source au titre de cet impôt.

Par ailleurs, la plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option est exonérée de la taxe de formation professionnelle ainsi que de la contribution au Fonds de Promotion du Logement pour les salariés chez la société.

3) La cession de la moitié des actions résultant de la levée de l'option :

a- Conséquence de la cession :

Les actions obtenues suite à la levée de l'option ne doivent pas être cédées avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la levée de l'option a eu lieu. Or, la vente par le chef du projet développement de la moitié des actions résultant de la levée de l'option va intervenir au cours de l'année 2003, c'est à dire avant l'expiration de la période de 3 ans.

Cette cession des actions, intervenant avant l'expiration de cette période, entraîne la déchéance de l'exonération de la plus-value. Le chef du projet devrait donc reverser l'impôt sur le revenu dégrevé ainsi que les pénalités exigibles conformément à la législation en vigueur.

Cette déchéance ne remet pas en cause l'exonération dont a bénéficié la société, au moment de la levée de l'option, au titre de la taxe de formation professionnelle et de la contribution au Fonds de Promotion du Logement pour les salariés.

Il est à noter que la plus-value réalisée au titre de la différence entre la valeur de la cession de l'action (40 D) et sa valeur réelle au moment de la levée de l'option (35 D) est située hors du champ d'application de l'IR.

b- Incidences fiscales de l'acquisition de la villa :

L'acte d'acquisition de la villa engendrerait les incidences fiscales suivantes :

- Au niveau des droits d'enregistrement :

Le régime varie selon que cette acquisition est effectuée auprès d'un promoteur ou non :

• L'acquisition auprès d'un promoteur est enregistrée au droit fixe de 5 D par page. Le droit de 3% pour défaut d'origine est dû lorsque les références de l'enregistrement de la précédente mutation ne sont pas indiquées. Si l'immeuble comporte un titre foncier, il est également dû un droit de 1% au profit de la conservation foncière.

• L'acquisition auprès d'une autre personne est enregistrée au droit proportionnel de 5% plus éventuellement les droits complémentaires (Droit de 3% pour défaut d'origine et droit de 1% au profit de la conservation foncière).

- Au niveau du contrôle fiscal :

L'acquisition de la villa au comptant d'une valeur de 70.000 dinars peut déclencher une vérification approfondie de la situation fiscale du chef de projet développement. Ce dernier risque d'être redressé sur la base de l'accroissement de son patrimoine en considérant que la somme payée pour l'acquisition de la villa, et qui excède largement son salaire annuel, provient d'un revenu non déclaré. Pour éviter ce redressement, ce contribuable devrait justifier l'origine des fonds qui ont permis l'acquisition de cette villa.

IV- Les incidences fiscales de chaque formule :

1ère formule : L'ouverture d'un bureau :

En application de la convention de non double imposition, conclue entre les pays de l'UMA l'installation, qui a simplement pour objet la prospection du marché, la fourniture d'informations et la publicité, est, par la nature de son objet (à caractère préparatoire ou auxiliaire), exclue de la catégorie d'établissement stable.

En vertu de la même convention, le fait que la société «Perspectives» exerce son activité en Algérie par l'intermédiaire de ses ingénieurs n'engendre pas également la présence d'un établissement stable dès lors que les contrats sont directement conclus avec le siège et que ces ingénieurs ne disposent pas de pouvoirs leur permettant d'engager la société dans des opérations commerciales.

En l'absence d'établissement stable, les bénéfices dégagés par l'activité de la société «Perspectives» en Algérie sont donc rattachés au siège et sont imposables en Tunisie. Or, comme il s'agit de prestation de services exécutés et consommés à l'étranger (exportation de services), les bénéfices en provenant sont déductibles de l'assiette imposable durant les dix premières années d'activité, et ce, nonobstant les dispositions de l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989. Ces bénéfices seront déductibles à concurrence de 50% au delà de cette période (article 48-VII decies du code de l'IRPP et de l'IS).

2ème formule : La création d'une succursale :

La création d'une succursale en Algérie confère à la société «Perspectives» le statut d'établissement stable qui sera soumis au régime fiscal suivant :

En matière d'IS :

Les bénéfices dégagés par l'activité de la succursale sont imposables en Algérie conformément à la législation fiscale algérienne, sous réserve des dispositions dérogatoires prévues par la convention fiscale conclue entre les pays de l'UMA.

Par ailleurs, en application de l'article 48-VII duodecies du code de l'IRPP et de l'IS, les bénéfices de la société «Perspectives» réinvestis dans la réalisation de projets qui s'installent a l'étranger ayant pour objet exclusif la commercialisation de services tunisiens.

En matière de TVA :

Les services consommés à l'étranger sont considérés comme hors du champ d'application territoriale de la TVA tunisienne.

V- Le bien fondé des argumentations :

1) Le rejet de comptabilité :

Conformément à la doctrine administrative (Note commune n° 19/98 - Texte DGI 98/29, DGI 193) qui a interprété les nouvelles dispositions de l'article 62-II du code de l'IRPP et de l'IS, telles que modifiées par l'article 75 de la loi n° 97-88 du 29 décembre 1997, les entreprises qui tiennent leur comptabilité sur ordinateur sont soumises à l'obligation de centraliser au moins une fois par mois l'ensemble des écritures comptables ainsi que les totaux des opérations et des soldes dans le journal général et le grand livre. En conséquence, en matière fiscale, la tenue de la comptabilité sur ordinateur ne dégage pas les entreprises de l'obligation de la tenue manuelle des documents comptables prévus par l'article 11 de la loi relative au système comptable des entreprises, à savoir :

- le journal général coté et paraphé, et
- le livre d'inventaire coté et paraphé.

Néanmoins, la non tenue des livres obligatoires ne suffit pas en elle-même pour le rejet de comptabilité.

2) La durée de la prescription :

Dès lors que le contrôle fiscal est intervenu en 2001, la période de prescription, en matière d'omission partielle au titre de l'IS, est déterminée par l'article 72-I du code de l'IRPP et de l'IS, tel qu'il est précisé par l'article 49 de la loi n° 2000-98 du 25 décembre 2000 portant loi de finances pour l'année 2001 (disposition interprétative). En application de cette dernière disposition, la période de prescription s'étend sur une période globale de cinq ans, commençant à partir de l'année de la réalisation des bénéfices et expirant avec la troisième année qui suit l'année de la déclaration des bénéfices. Il en résulte, qu'à partir de l'année 2001, la première année non prescrite en matière d'IS et de retenues à la source coïncide avec l'année 1997 qui est donc susceptible d'être contrôlée, et le cas échéant redressée.